

## De integratieheffing, integraal van toepassing?

De auteur plaatst onder meer enige nuancerende kanttekeningen bij het materiële belang van die integratieheffing.

Voorts komt aan de orde of in Nederland die heffing wellicht te ruim wordt toegepast.

### *1. Inleiding*

EU-lidstaten kunnen het bestemmen <sup>[2]</sup> van in het eigen bedrijf vervaardigde goederen voor bedrijfsdoeleinden waarvoor geen volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat, op grond van art. 18 btw-richtlijn, aanmerken als een levering voor btw-doeleinden. De Nederlandse wetgever heeft deze, als integratieheffing bekend staande, fictieve levering in art. 3, derde lid, onder b, Wet OB 1968 (tot 1 januari 2007: art. 3, eerste lid, onderdeel h, Wet OB 1968) opgenomen. Daarbij worden, op grond van art. 3, negende lid, Wet OB 1968, goederen die in opdracht van de ondernemer worden vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond, gelijkgesteld met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen.

De integratieheffing is in het leven geroepen in verband met het neutraliteitsbeginsel dat in het Europese btw-systeem één van de leidende beginselen is. De integratieheffing heeft tot doel om ondernemers die een goed zelf vervaardigen in een vergelijkbare positie te brengen met ondernemers die hetzelfde goed van een derde (zouden) betrekken, en wel alleen wanneer zij dat goed bestemmen voor activiteiten waarvoor ze geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, zoals vrijgestelde prestaties of prestaties waarvoor het BUA (Besluit Uitsluiting Aftrek omzetbelasting 1968) aftrek uitsluit. De integratieheffing voorkomt dat door vervaardiging van goederen in het eigen bedrijf van een ondernemer, anders dan bij aanschaf van hetzelfde goed van een derde, geen (gedeeltelijk of geheel niet-aftrekbare) btw betaald wordt over bepaalde kostprijscomponenten, zoals loonkosten en andere kosten waarop in beginsel geen btw drukt. Aldus zou een concurrentievoordeel ontstaan door goederen zelf te vervaardigen in plaats van ze kant-en-klaar aan te schaffen.

Het gaat daarbij om een nieuw vervaardigd goed en daarvan is sprake indien door de verrichte bewerkingen een goed is ontstaan dat in functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. <sup>[3]</sup> Het bouwen van een nieuw gebouw op eigen grond is daar een veel voorkomend voorbeeld van. Ook een ingrijpende verbouwing van onroerende goederen kan leiden tot een vervaardiging van nieuw goed. In de btw-systematiek vindt er, volgend op de (op)levering van een nieuw vervaardigd onroerend goed (art. 3, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968) door de aannemer of projectontwikkelaar, een tweede levering (namelijk de integratieheffing) plaats op het moment dat het onroerend goed bestemd wordt voor vrijgestelde

doeleinden. De ondernemer bij wie de integratieheffing plaatsvindt, kan dan ook voorafgaand aan die (belaste) levering de betaalde btw aan de architect en aannemer of projectontwikkelaar volledig in aftrek brengen. Tegenover het nadeel van een heffing over de totale actuele voortbrengingskosten van het goed (art. 8, derde lid, Wet OB 1968), staat derhalve het rentevoordeel van het in aftrek kunnen brengen van de btw tijdens de bouw- en bouwvoorbereidingsfase.

Met betrekking tot de integratieheffing is een drietal recente ontwikkelingen van belang. Ten eerste is de vraag aan de orde of de integratieheffing bij oplevering en gedeeltelijke ingebruikneming van een kantoorgebouw met meerdere afzonderlijk verhuurde etages of units, per unit van toepassing is of op het geheel. Ten tweede is er de vraag of de integratieheffing zoals die in Nederland in de regelgeving is verwoord, met name in geval van het laten bouwen op eigen (aan de aannemer ter beschikking gestelde grond) niet strijdig is met de btw-richtlijn. Ten slotte is er de keuzemogelijkheid voor een aantal ondernemers om - onder voorwaarden - af te zien van de integratieheffing, waartegen de Europese Commissie bezwaar heeft en inmiddels besloten is deze keuzeregeling per 1 januari 2010 af te schaffen.

## ***2. Integratieheffing de unit-theorie en de aftrekbaarheid van btw***

Tot 1 januari 2007 werd in de relevante wetsbepaling de term beschikken in plaats van bestemmen gebruikt. Met deze aanpassing zouden echter geen inhoudelijke wijzigingen zijn beoogd. [\[4\]](#)

Ten aanzien van onroerende goederen, die veelal gefaseerd in gebruik genomen, waarbij gedeelten van een pand kunnen leegstaan na het vinden van de eerste huurders, rijst de vraag op welk tijdstip het onroerend goed bestemd is voor niet-aftrekgerechtigde bedrijfsdoeleinden. In de praktijk wordt wel betoogd dat bij gefaseerde ingebruikneming van een onroerend goed, het tijdstip van bestemmen beoordeeld moet worden per gedeelte van het pand dat afzonderlijk wordt verhuurd (de zogenoemde unit-theorie). Het gedeelte van het onroerend goed dat bij afzonderlijke verhuurovereenkomst wordt verhuurd, gaat immers (door de afzonderlijke verhuurovereenkomst) maatschappelijk en economisch een eigen leven leiden. Zo kan blijken een besluit van de staatssecretaris [\[5\]](#) per gedeelte van een onroerend goed dat zelfstandig onderwerp is van een huurovereenkomst geopteerd worden voor btw-belaste verhuur. Ook kan voor een gedeelte van een onroerend goed dat blijken zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt afzonderlijk geopteerd worden voor btw-belaste levering.

Uit HR 12 september 2008, nr. 43 011 kan worden afgeleid dat de Hoge Raad de complextheorie toepast, inhoudende dat het gehele onroerend goed voor vrijgestelde doeleinden bestemd wordt op het moment dat het eerste gedeelte van een onroerend goed complex btw-vrijgesteld wordt gebruikt, bijvoorbeeld indien de eerste in

gebruik genomen unit van een pand btw-vrijgesteld verhuurd is. De verschuldigdheid van de integratieheffing lijkt bij dit tijdstip van eerste ingebruikname van een gedeelte van het gehele complex aan te sluiten. In casu werd het gehele kantoorpand (inclusief de leegstaande gedeelten) immers, door de vrijgestelde verhuur van de in gebruik genomen afzonderlijk te verhuren verdiepingen, geacht bestemd te zijn voor niet-aftrekbare handelingen. Een kanttekening die bij deze zaak geplaatst moet worden, is dat tussen belanghebbende en de Belastingdienst niet in geschil was dat ter zake van de eerste ingebruikname integratieheffings-btw was verschuldigd over de voortbrengingskosten van het gehele kantoorpand.

Ook na dit arrest van de Hoge Raad blijft de vraag of de complextheorie in alle gevallen geldt, of dat voor toepassing van de integratieheffing op het gehele complex sprake moet zijn van een ingebruikname van een relevant gedeelte van dat complex. Vooralsnog menen wij dat de integratieheffing ook aan de orde is bij ingebruikname van een relatief klein gedeelte van een complex.

In het reeds genoemde arrest HR 12 september 2008 is voorts geoordeeld dat de integratieheffings-btw die toerekenbaar is aan leegstaande gedeelten van een kantoorpand aftrekbaar is. In deze zaak was primair in geschil of belanghebbende recht op aftrek had van de btw die werd geheven door middel van de integratieheffing en die toerekenbaar was aan het leegstaande gedeelte van het pand ten tijde van de eerste oplevering. Belanghebbende meende recht op aftrek te hebben vanwege zijn voornemen om dit gedeelte van het pand met btw te gaan verhuren. De inspecteur weigerde de aftrek van btw, omdat geen aanwijzingen waren dat belanghebbende de intentie had om het leegstaande gedeelte van het onroerende goed voor btw-belaste doeleinden te gaan gebruiken.

A-G Van Hilten concludeerde dat geen recht op aftrek van btw bestond voor de leegstaande ruimte, omdat de leegstand c.q. de volledige integratieheffings-btw toegerekend zou moeten worden aan de overige exploitatie, die in dit geval vrijgesteld van btw plaatsvond. De Hoge Raad besliste echter dat als bij het verschuldigd worden van de integratieheffing geen sprake is van btw-vrijgestelde verhuur van een onroerend goed, de aan de leegstand toerekenbare integratieheffings-btw in aftrek gebracht moet worden.

Hoewel niet expliciet verwoord, kan verdedigd worden dat de herzieningstermijn (zijnde het jaar van eerste ingebruikname en de negen daaropvolgende boekjaren) in casu eveneens aanvangt op het tijdstip van bestemmen van het gehele complex. Op de ondernemer zou, ingeval de leegstaande ruimten alsnog vrijgesteld worden verhuurd, een terugbetalingsverplichting aan het einde van ieder herzieningsjaar rusten voor 1/10 gedeelte van de in eerste aanleg in aftrek gebrachte btw.

Deze interpretatie leidt ten aanzien van de leegstaande gedeelten van voor btw-vrijgestelde doeleinden bestemde onroerende goederen tot een niet door de integratieheffing, alsmede de aftrekbeoordelingen beoogd financieringsvoordeel. Voor deze redenering is steun te vinden in hetgeen de Hoge Raad in het arrest van 12 september 2008, stelt ten aanzien van het incidentele beroep dat de staatssecretaris heeft ingesteld tegen de uitspraak van het Hof Amsterdam ten aanzien van het beroep tegen de naheffingsaanslag over het tijdvak waarin 1 juli 2002 viel, het moment waarop de nog leegstaande etage (gedeeltelijk) vrijgesteld werd verhuurd. De Hoge Raad stelt "dat de toegepaste aftrek ingevolge het bepaalde in art. 15, vierde lid, van de wet diende te worden gecorrigeerd." Het gaat daarbij om de eerder (in het derde kwartaal 2001) op grond van art. 15, vierde lid, toegepaste aftrek voor het leegstaande gedeelte van het pand. De Hoge Raad stelt niet (althans als men de letterlijke tekst leest) dat die correctie in 2002 dan ook weer op grond van art. 15, vierde lid, van de wet dient plaats te vinden. Hof 's-Gravenhage [\[6\]](#) vindt overigens wel dat het nog leegstaande gedeelte van het pand een afzonderlijk goed is en er op grond van art. 15, vierde lid, van de wet een terugbetalingsverplichting is van de eerder in aftrek gebrachte omzetbelasting. Deze zienswijze leidt er toe dat het begrip bestemmen in art. 3, derde lid, onderdeel b, Wet OB 1968 (beschikken onder het tot 1 januari 2007 geldende art. 3, eerste lid, onderdeel h, Wet OB 1968) en beschikken in de zin van art. 15 Wet OB 1968 niet op overeenkomstige wijze uitgelegd worden. Voor de integratieheffing is immers sprake van bestemmen van het gehele complex bij ingebruikname van de eerste unit van het complex (ook al staan de overige units leeg), terwijl voor het aftrekrecht het tijdstip van beschikken van elke unit afzonderlijk gevolgd zou moeten worden, met als gevolg dat voor één pand er voor de diverse etages of units er verschillende herzieningstermijnen gaan lopen, hetgeen een aanzienlijke complicatie tot gevolg heeft voor de onroerend goedpraktijk. Mogelijk dat de Hoge Raad op het ingestelde cassatieberoep tegen de zojuist genoemde uitspraak van het Hof 's-Gravenhage, belanghebbende volgt en de correctie vaststelt op basis van de herzieningsbepalingen (de correctie van 10% van de voorbelasting per boekjaar) en daarmee op consistente wijze een onroerende zaak als één goed beschouwt en van de unit-theorie voor de aftrek en herziening definitief afscheid neemt.

De vraag is vervolgens in hoeverre deze uitspraak van de Hoge Raad andersluidend zou zijn indien het geschil betrekking had op de periode na 1 januari 2007, zijnde de datum waarop in art. 15 Wet OB 1968 expliciet is opgenomen dat slechts aftrek van btw bestaat voor zover de ingekochte prestaties gebruikt worden voor btw-belaste handelingen. Hoewel uit de parlementaire geschiedenis lijkt te volgen dat de aanpassing slechts de aftrek zou beperken van de voorbelasting op kosten toerekenbaar aan buiten de scope van de btw vallende illegale activiteiten die wel in het kader van een btw-onderneming worden verricht (bijvoorbeeld bij de verkoop van softdrugs door

coffeeshops), [\[7\]](#) bestaat het risico dat de Belastingdienst niettemin de aftrek van voorbelasting toerekenbaar aan leegstand zal proberen te beperken. De recente uitspraak van het HvJ EG in de zaak-Securenta, [\[8\]](#) waarin beslist werd dat geen aftrek van voorbelasting bestaat op kosten die toerekenbaar zijn aan niet-economische activiteiten, zou daarbij de katalysator kunnen vormen voor een algehele herziening van het beleid van de Belastingdienst inzake het recht op aftrek in gevallen waarin tegenover de inkomende handeling geen aanwijsbare economische prestatie staat, zoals bij leegstand.

Naar mijn mening blijft ook na 1 januari 2007 het recht op aftrek van voorbelasting bestaan bij leegstand van bedrijfsruimten, zijnde onroerende goederen waar onder voorwaarden geopteerd kan worden voor btw-belaste verhuur. Uit de jurisprudentie volgt immers dat bij een, met objectieve gegevens te boekstaven, intentie tot btw-belast gebruik in beginsel recht op aftrek van voorbelasting bestaat. [\[9\]](#) Dat bij een intentie om btw-belast te verhuren, formeel (nog) niet voldaan wordt aan de gestelde optievoorwaarden voor btw-belaste verhuur, zou niet tegengeworpen moeten kunnen worden aan belastingplichtigen. In de zaak-Collée [\[10\]](#) heeft het HvJ EG immers geoordeeld dat, hoewel vrijstellingen in de btw strikt moeten worden uitgelegd, de toepassing van een vrijstelling niet geweigerd mag worden op grond van het feit dat niet tijdig aan de noodzakelijke formaliteiten was voldaan. Daarbij komt nog dat uitzonderingen op btw-vrijstellingen, zoals de optie voor btw-belaste verhuur, ruim moeten worden uitgelegd.

### ***3. Strijdigheid met de btw-richtlijn***

De vraag die aan de orde is, betreft de strijdigheid van de Nederlandse tekst van de integratieheffing met die van de richtlijn met betrekking tot het opnemen in de integratieheffing van de grond die door de opdrachtgever van een bouwwerk aan de aannemer ter beschikking wordt gesteld. Hof 's-Gravenhage [\[11\]](#) stelt dat art. 3.1.h Wet OB 1968 in de oorspong in 1969 is gebaseerd op art. 5.3.b Tweede richtlijn. Met betrekking tot de implementatie per 1 januari 1979 van de Zesde richtlijn leidt het hof af dat ook op dat moment het uitgangspunt van de wetgever is (geweest) dat de "terbeschikkingstelling van de grond" niet worden gedekt door de corresponderende bepalingen in de Tweede dan wel Zesde richtlijn. Met name gelet op de tekst van art. 5.7.a Zesde richtlijn waar niet de situatie is opgenomen die wel in art. 3.1.h Wet OB 1968 is neergelegd, komt het hof tot de slotsom dat de wetgever met de volgende zinsnede in art. 3.1.h Wet OB 1968 " *met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen* " de grenzen te ruim heeft getrokken. Deze passage moet dan ook - aangezien in de Zesde richtlijn geen aanknopingspunt kan worden gevonden voor toepassing van een integratielevering in deze gevallen - als strijdig met de Zesde richtlijn buiten

toepassing blijven, aldus het Hof 's-Gravenhage. Het hof verwijst daarbij naar de zaken Holin en Gemeente Leusden [\[12\]](#) waaruit is af te leiden dat de gelijkstelling van het zelf vervaardigen van goederen met het aanschaffen van gebruiksklare goederen, de ondernemer, als hij zelf goederen heeft vervaardigd, een bedrag te betalen dat overeenkomt met het bedrag waarvoor geen recht op aftrek zou bestaan ingeval hij deze goederen had aangeschaft. Volgens het hof moet worden volstaan met het niet-aftrekbaar achten van de btw die ter zake van de oplevering van de goederen aan de gemeente in rekening is gebracht. [\[13\]](#)

De beslissing van het Hof 's-Gravenhage werd eerder niet gedeeld door A-G Van Hilten in haar conclusie van 29 april 2009, nr. 08/00864, [V-N 2009/32.18](#). Zij stelt (r.o 5.4.2.11 e.v.) dat de tekst van art. 5, zevende lid, onderdeel a, Zesde richtlijn, tot gevolg heeft dat de heffingsmaatstaf gevormd door de aankoop prijs van soortgelijke goederen dan wel de kostprijs en deze maatstaf de facto méér omvat dan in geval van een levering in de zin van art. 5, zesde lid, Zesde richtlijn, omdat uit die levering de goederen/bestanddelen waarvoor geen aftrek is genoten, zijn gefilterd. Consequentie van dit alles is volgens Van Hilten dat in de maatstaf van heffing van de levering in de zin van art. 5, zevende lid, onderdeel a, Zesde richtlijn alle kosten zijn begrepen, ook die waarvoor geen recht op aftrek is ontstaan. Met die stellingname ben ik het eens voor zover het betreft kostenelementen die de aannemer in een oplevering van een gebouw pleegt te begrijpen (waarop in beginsel ook bij de aannemer geen btw drukt, zoals loonkosten en verzekeringskosten, bouwleges en dergelijke). Wat betreft de kosten van de grond stelt Van Hilten dat heeft te gelden dat deze, gelet op doel en strekking van de integratieheffing, zonder meer in de maatstaf daarvan moet worden opgenomen, ook als deze zonder berekening van btw is aangeschaft. De aannemer die een met het op grond van art. 3-1-h "intern" geleverde vergelijkbaar pand turn-key levert, zal immers ook de waarde van de grond daarin meenemen. Zij verwijst daarbij naar HR 11 juni 1997, nr. 32 334, [BNB 1997/304](#). [\[14\]](#)

In de door belanghebbende aangehaalde zaken Gemeente Leusden en Holin geeft het HvJ EG aan dat de herziening en de integratieheffing hetzelfde economische effect hebben, namelijk dat de belastingplichtige wordt gedwongen de bedragen te betalen die overeenkomen met de aftrek waarop hij geen recht had. Van Hilten kan het HvJ EG niet volgen en stelt dat de integratieheffing niet is bedoeld om een belastingplichtige de bedragen te laten betalen waarop hij geen recht had. Dat zou immers met een herziening van de aftrek kunnen worden bereikt. De integratieheffing is juist bedoeld om een zodanige heffing te effectueren dat een belastingplichtige niet voordeliger uit is door goederen in eigen bedrijf te vervaardigen in plaats van deze op de markt aan te schaffen.

Ik ben het niet eens met de redenering van Van Hilten. In de zaken Gemeente Leusden en Holin geeft het HvJ EG aan dat het bij de integratieheffing gaat om een gelijkstelling met een situatie waarin geen recht op aftrek van

aangekochte goederen gaat. De heffing beoogt de toegevoegde waarde (conform het btw-systeem en de daaruit voortvloeiende neutrale heffing) te belasten. Die toegevoegde waarde bestaat bij zelfvervaardiging uit de (direct toerekenbare) loonkosten en andere directe kosten die onderdeel van de kostprijs vormen van het vervaardigde goed. Het vervaardigde goed is in geval van de bouw van een kantoorpand of ziekenhuisgebouw, slechts het gebouw als zodanig en niet de ondergrond. De waardetoevoeging zit in het bouwproces. Wordt dat turn-key uitbesteedt aan een projectontwikkelaar of bouwbedrijf dan zullen in die turn-keyprijs de loonkosten en de kosten van bouwleges en bouwverzekeringen begrepen zijn. Over die prijs zal de opdrachtgever btw verschuldigd zijn. Bij bouw in eigen beheer wordt "btw bespaard" op de loonkosten van de interne bouwdirectie en op de direct aan verzekeraars betaalde verzekeringspremies en aan de gemeente betaalde bouwleges, omdat op die kosten geen btw drukt. De integratieheffing neemt dat "btw-voordeel" weg. Wat betreft de grond dient vanuit btw-richtlijnperspectief te worden bedacht dat op de aankoop van een bouwterrein btw drukt, of die grond nu rechtstreeks wordt geleverd aan de opdrachtgever van het daarop te realiseren gebouw, of dat die grond door de bouwondernemer wordt gekocht en deze grond en gebouw als geheel aan een koper levert. In dat laatste geval zou de bouwondernemer een winstmarge op de grond kunnen realiseren. Die winstmarge vormt dan een onderdeel van de door die ondernemer toegevoegde waarde, welke toegevoegde waarde belast wordt. Maar ingeval de opdrachtgever de grond zelf heeft gekocht met het oog op de bouw (of reeds in zijn bezit had) en de bouwondernemer alleen op die grond een gebouw realiseert en oplevert, is die grond als zodanig geen goed waarop die bouwondernemer een toegevoegde waarde kan realiseren en is btw-heffing over die grond (of de waarde daarvan), dan ook, vanuit de systematiek van de heffing en het neutraliteitsbeginsel van de btw, niet verdedigbaar.

Steun voor deze opvatting is naar mijn mening ook te vinden in de zaken Fischer en Brandenstein [\[15\]](#) en de zaak-Bakcsi. [\[16\]](#) In die procedures bleek zowel de verkoop van een gemengd gebruikt investeringsgoed als bij overbrenging naar privé van een dergelijk goed een splitsing gemaakt te kunnen worden tussen een belast en een niet-belast deel. De grondgedachte is dat indien er bij aankoop van een goed geen btw in aftrek is gebracht, er vervolgens bij levering van dat goed ook geen btw verschuldigd hoeft te zijn. Dit past zeer wel in het neutraliteitsbeginsel van de btw. Grond die eerder aangeschaft is en waarvoor overdrachtsbelasting is betaald (of omzetbelasting van voor de introductie van de btw in 1969) en geen btw in aftrek is gebracht, zou dan ook bij latere levering buiten de btw-heffing moeten kunnen blijven. Het zou dan ook niet moeten uitmaken op grond van welke levering er dan ook btw verschuldigd zou zijn of niet. Of anders gezegd waarom zou er bij de integratieheffing (een interne levering) wel een heffing van btw dienen plaats te vinden over grond waarop eerder geen btw in aftrek is

gebracht, terwijl er bij een gewone levering en bij een overbrenging naar privé (ook een vorm van interne levering), geen btw-heffing hoeft plaats te vinden over dat goed als zodanig of als bestanddeel (als ondergrond van een nieuw gebouw).

Of de beide redeneringen stand houden zal moeten blijken uit de cassatieprocedure waarin - al dan niet na het stellen van prejudiciële vragen - een eindoordeel over deze problematiek gegeven zal worden.

#### ***4. Mogelijkheid om af te zien van de integratieheffing***

Door de staatssecretaris is in mededeling 26 [\[17\]](#) goedgekeurd dat bepaalde ondernemers, zoals woningcorporaties, gemeentelijke woningbedrijven, pensioenfondsen en dergelijke instellingen, de integratieheffing achterwege kunnen laten bij (van rechtswege btw-vrijgestelde) verhuur van in het eigen bedrijf vervaardigde woningen. [\[18\]](#) Als voorwaarde geldt wel dat deze ondernemers afzien van het recht om de in rekening gebrachte btw die betrekking heeft op de aankoop van de grond en de (ex art. 3, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968 als fictieve levering aangemerkte) oplevering van de woningen in aftrek te brengen. Ook exploitanten van ziekenhuizen en bejaardentehuizen kunnen op overeenkomstige wijze en onder dezelfde voorwaarde, afzien van de integratieheffing bij het bestemmen van het nieuw gebouwde ziekenhuis c.q. bejaardenhuis voor btw-vrijgestelde activiteiten. [\[19\]](#) Dit keuzerecht blijkt, volgens de Miljoenennota 2010, in strijd te zijn met de Europese btw-richtlijn. De Europese Commissie heeft Nederland daarom op dit punt in gebreke gesteld. Het kabinet heeft in dat licht besloten Mededeling 26 per 1 januari 2010 in te trekken. Deze intrekking gaat gepaard met een redelijke overgangsregeling en daartoe vindt met de betrokken sectoren en met de Europese Commissie overleg plaats over de reikwijdte van die overgangsregeling. Na afloop van die overgangsregeling zijn deze sectoren niet meer gevrijwaard van een integratieheffing en zullen zij hun administratie daarop moeten aanpassen, aldus de Miljoenennota 2010. De belastingopbrengst van deze maatregel is volgens de Miljoenennota structureel € 37 mln. per jaar.

#### ***5. Juiste keuze gemaakt?***

De keuze om mededeling 26 in te trekken, is op zichzelf een terechte beslissing, naar mijn mening, aangezien het discriminerend is de integratieheffing voor bepaalde groepen van belastingplichtigen achterwege te laten en die dan ook nog de keuze daartoe te geven. De regering had echter ook kunnen besluiten de integratieheffing als geheel af te schaffen. De keuze daartoe is immers wel op grond van de btw-richtlijn toegestaan. Kennelijk was het prijskaartje daarvoor te hoog. Maar de vraag is of dat prijskaartje wel zo hoog is. Enerzijds ligt dat aan de wijze waarop men dat berekent en anderzijds hangt dat mede af van de uitkomst van de hiervoor gesignaleerde mogelijke strijdigheid van



de integratieheffing wat betreft de terbeschikkingstelling van grond door de opdrachtgevers. Wat betreft dit prijskaartje heb ik eens gekeken naar de cijfers over 2007 betreffende investeringen in huurwoningen en in de zorg en deze afgezet tegen de structurele belastingopbrengst van € 37 mln. per jaar. Vervolgens kan een ruwe schatting gemaakt worden van andere sectoren waarin de integratieheffing een substantiële rol speelt bij oplevering van onroerende zaken die voor vrijgestelde doeleinden worden gebruikt.

In 2006 en 2007 bedroeg het totale bouwprogramma aan huurwoningen ongeveer € 1,7 mld. en die in de zorgsector bijna € 1,0 mld. <sup>[20]</sup> Gaan we uit van een geschatte grond- en overige btw-vrije kostencomponent van 22,5%, dan gaat het in totaal om € 607 mln. Gesteld dat 70% van de grond niet als bouwterrein is aangekocht dan is er dus een extra btw-heffing van bijna € 68 mln. <sup>[21]</sup> Daartegenover staat een rentevoordeel van de btw-aftrek tijdens de bouw van geschat op € 23 mln. <sup>[22]</sup> Per saldo derhalve een belang van ongeveer € 45 mln. Deze berekening leidt tot een hogere uitkomst dan het bedrag dat in de Miljoenennota wordt genoemd voor het toepassen van de integratieheffing voor de huurwoningen die door corporaties en pensioenfondsen worden gebouwd en de investeringen in de zorgsector ad € 37 mln. Dit kan worden verklaard uit het feit dat er ook door andere organisaties dan woningcorporaties en pensioenfondsen huurwoningen worden gerealiseerd, waarvoor mededeling 26 niet geldt. Het bedrag van € 45 mln. bedraagt ongeveer 1,7 % van de totale investeringen in huurwoningen en in de zorgsector.

Uitgaande van een totale investering in bouw van kantoren en dergelijk ad € 3 mld. en een geschat aandeel van 15% <sup>[23]</sup> daarvan dat gebruikt wordt in de sectoren waarin vrijgestelde prestaties plaatsvinden en een bouwinvestering van ruim € 600 mln. in de onderwijssector, <sup>[24]</sup> levert toepassing van het aandeel van de btw op de integratieheffing een bedrag op van ongeveer € 17 mln. <sup>[25]</sup> Nemen we nog een evengroot geschat bedrag van € 17 mln. voor de overige vrijgestelde sectoren (met name sociale instellingen, jeugdzorg, sportverenigingen en levensbeschouwelijke en charitatieve instellingen) en de landbouwsector, dan is er in totaal een bedrag van € 34 mln. per jaar aan belastingopbrengst toe te rekenen aan toepassing van de integratieheffing. <sup>[26]</sup> Gesteld dat de grondcomponent zo'n 80% van het totale belang van de integratieheffing vertegenwoordigt, kan een voor de fiscus ongunstige uitkomst van de eerdergenoemde procedure over de mogelijke onverbindendheid van de integratieheffing voor wat betreft de terbeschikkinggestelde grond, zo'n € 63 mln. <sup>[27]</sup> aan belastingderving betekenen. Dan resteert er per jaar een budgettair belang van zo'n € 16 mln. voor het handhaven van deze heffing.

De vraag die gesteld kan worden, is of het toch niet te heroverwegen is om de integratieheffing als geheel af te schaffen. Dit kost dan per jaar volgens mijn ruwe schatting ongeveer € 79 mln. <sup>[28]</sup> of de eerdergenoemde € 16 mln. bij onverbindendheid van de Nederlandse regeling. Dit budgettaire belang is weliswaar aanzienlijk, maar met de

afschaffing van de integratieheffing wordt wel een extra druk op de woningcorporatiesector en de zorgsector voorkomen en in een tijd waarin veel koopwoningen niet verkocht worden en - al dan niet tijdelijk - worden verhuurd, kan het afschaffen van de integratieheffing, in het kader van de crisisbestrijding in de bouwsector, een extra stimulans betekenen.

## ***6. Conclusie***

De integratieheffing vindt toepassing indien in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden bestemd voor bedrijfsdoeleinden waarvoor geen volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Bij onroerende goederen die voor eigen bedrijfsdoeleinden van vrijgestelde ondernemers worden vervaardigd rijst, aangezien onroerende goederen vaak gefaseerd in gebruik genomen, de vraag op welk tijdstip het onroerend goed bestemd is voor niet-aftrekgerechtigde bedrijfsdoeleinden. De Hoge Raad heeft bij HR 12 september 2008, nr. 43 011, geoordeeld dat het gehele (onroerend) goed voor vrijgestelde doeleinden bestemd wordt op het moment dat het eerste gedeelte van een onroerendgoedcomplex btw-vrijgesteld wordt gebruikt. In dit arrest is tevens duidelijk geworden (alhoewel dit arrest ziet op de periode vóór de per 1 januari 2007 gemaakte aanpassingen van art. 15 Wet OB 1968) dat de integratieheffings-btw die toerekenbaar was aan de leegstand, volledig in aftrek kan worden gebracht. De herzieningstermijn lijkt daarbij per unit aan te vangen bij de eerste verhuur van elke unit, hetgeen inconsistent is en voor de praktijk extra complicaties geeft, maar daarover is wederom het laatste woord aan de Hoge Raad. Naar mijn mening kan de aan de leegstand van bedrijfsruimten toerekenbare integratieheffings-btw ook na 1 januari 2007 in aftrek worden gebracht, mits met objectieve gegevens aannemelijk gemaakt wordt dat de intentie aanwezig is om deze ruimte btw-belast te verhuren.

Voorts zijn er goede argumenten dat de Nederlandse integratieheffing voor wat betreft het ter beschikking stellen van grond door de opdrachtgever, strijdig is met de btw-richtlijn en de heffing alleen ziet op de toegevoegde waarde inclusief de componenten waarop geen btw drukt, die door de projectontwikkelaar of aannemer in het bouwproces wordt gerealiseerd, en de waarde van de door de opdrachtgever ter beschikking gestelde grond daar buiten dient te blijven.

De vraag is ten slotte of de regering er niet beter aan doet - mede in het licht van de mogelijke strijdigheid van de Nederlandse ruime toepassing van de integratieheffing met de btw-richtlijn - er voor te kiezen om deze heffing integraal af te schaffen, in plaats van door het intrekken van mededeling 26, deze heffing weer integraal toe te passen.

---

## Voetnoot

[1]

Auteur is werkzaam als belastingadviseur bij Loyens & Loeff N.V. te Rotterdam en als hoogleraar verbruiksbelastingen aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

[2]

Volgens A-G Van Hilten (conclusie van 29 april 2009, nr. 08/00864, r.o. 5.2.4, [V-N 2009/32.18](#)) moeten de termen "bestemmen", genoemd in art. 5, zevende lid, en "beschikken", genoemd in art. 3-3-b c.q. 3-1-h Wet OB 1968, worden gelezen als: "in gebruik nemen". Aangezien in de toelichting op het voorstel voor een (met art. 5, derde lid, onderdeel b, Tweede richtlijn overeenkomend) art. 5, derde lid, onderdeel b, Zesde richtlijn niets is opgenomen omtrent een mogelijke andere betekenis van de reeds in het voorstel voor een Zesde richtlijn gebezigde term "bestemmen" (in plaats van het "in gebruik nemen" uit de Tweede richtlijn), gaat zij ervan uit dat de betekenis van het "bestemmen" uit de Zesde richtlijn moet worden gelezen als "in gebruik nemen", evenals het "beschikken" uit art. 3, eerste lid, onderdeel h, van de wet, waarbij zij verwijst naar HR 23 maart 1994, nr. 29 691, [BNB 1994/157](#), HR 1 april 1992, nr. 27 718, [BNB 1992/290](#), HR 1 april 1992, nr. 27 709, [BNB 1992/201](#) en HR 28 november 1990, nr. 26 722, [BNB 1991/23](#).

[3]

Op grond van HvJ EG 14 mei 1985, zaak 139/84 (Van Dijks Boekhuis B.V.).

[4]

Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3, blz. 59.

[5]

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 11 augustus 2004, nr. DGB2004/4221M, thans verwerkt in besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137m, *Stcrt.* 2009, 11140 ( [V-N 2009/39.23](#)).

[6]

Hof 's-Gravenhage 8 mei 2009, nr. BK-08/00360, [V-N 2009/35.1.4](#).

[7]

Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3, blz. 27 en Handelingen I 2006/07, 30 804, nr. 13, blz. 534.

[8]

HvJ EG 13 maart 2008, zaak C-437/06 (Securenta), [V-N 2008/14.20](#).

[9]

HvJ EG 14 februari 1985, zaak. 268/83 (Rompelmann) en HvJ EG 29 februari 1996, zaak C-110/94 (INZO).

[10]

In HvJ EG 27 september 2007, zaak C-146/05 (Collée) werd geoordeeld dat toepassing van een vrijstelling niet geweigerd mag worden indien aan de noodzakelijke formaliteiten niet tijdig was voldaan.

[11]

Hof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK-08/00334.

[12]

HvJ EG 29 april 2004, zaak C-487/01 en zaak C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin Groep), *BNB* 2004/260 (m.nt. Van Zadelhoff).

[13]

Zie ook A.M.A. Koks en E.H. van den Elsen, "Integratieheffing volgens Hof 's-Gravenhage in strijd met EG-recht", BTW-bulletin 2009, nr. 7/8, blz. 12-15.

[14]

Met name r.o. 3.2.4. die luidt: "Middel 3 behelst de stelling dat op grond van art. 8 lid 3 jo. art. 11.A lid 1 letter b, van de Zesde Richtlijn tot de maatstaf van heffing niet kunnen worden gerekend elementen uit de kostprijs ter zake waarvan geen recht op aftrek is ontstaan. Het middel faalt eveneens, aangezien deze stelling geen steun vindt in de Wet of in de Richtlijn."

[15]

HvJ EG 17 mei 2001, zaak C-322/99 en zaak C-323/99, [V-N 2001/32.21](#).

[16]

HvJ EG 8 maart 2001, zaak C-415/98, [V-N 2001/18.30](#).

[17]

Besluit van 30 november 1994, nr. VB 94/3619, *V-N* 1994 blz. 3873.

[18]

Par. 2, mededeling 26, besluit van 30 november 1994, nr. VB 94/3619.

[19]

Par. 3, mededeling 26, besluit van 30 november 1994, nr. VB 94/3619.

[20]

CBS-cijfers bouwvergunningen en Jaarverslag 2007, College bouw zorginstellingen, afgerekende aanbestedingen 2006, deze bouwkosten zijn exclusief de grondwaarden. De grondquote voor de zorgsector is ongeveer de helft van die voor koopwoningen welke 25 en 30% bedraagt, voor huurwoningen ligt de grondquote tussen de 20 en 25%.

[21]

19/119 van 70% van € 607 mln.

[22]

Uitgaande van 19/119 btw over een investeringsvolume van € 2,7 mld. (plus grondkosten waarop btw drukt ad 30% van € 517 mln.) tegen een rente van 5% gedurende een gemiddelde bouwtijd van twee jaar (waarin het investeringsbedrag geleidelijk oploopt) is dat bijna € 23 mln.

[\[23\]](#)

DTZ Zadelhoff Factsheet kantorenmarkt 2008, gaat uit van totale beleggingen in vastgoed dat jaar van € 4,5 mld. aan commercieel vastgoed waarvan 2/3 in kantoren en 6% opname daarvan door banken en verzekeraars. Voor andere niet-aftrekgerechtigde gebruiker neem ik 9% zodat in totaal 15% van de kantoorinvesteringen in beginsel onder de integratieheffing kan vallen.

[\[24\]](#)

CBS-cijfers, Onderwijsinstellingen, Financiën.

[\[25\]](#)

1,7 % van € 1,05 miljard.

[\[26\]](#)

De integratieheffing ten aanzien van roerende zaken is naar mijn mening verwaarloosbaar, alleen met betrekking tot de oplevering van nieuwe onroerende zaken is de integratieheffing van budgettair belang.

[\[27\]](#)

80% van (€ 40 mln. plus € 30 mln.), voor gebruik van geïnvesteerd onroerend goed voor de genoemde vrijgestelde prestaties.

[\[28\]](#)

Het opgeven van het thans ingeschatte belang bij intrekking van mededeling 26, ad € 37 mln. plus de geschatte extra derving van btw ad € 8 mln. voor de andere huurwoningen plus € 34 mln. voor het vrijgestelde gebruik in de andere sectoren.